

UNIVERSIDADE FEDERAL PARANÁ

LUANA PRISCILA LISBOA

**ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DE PESQUISAS NA ÁREA DE SISTEMAS DE
CONTROLE GERENCIAL APLICADOS À CONTROLADORIA**

CURITIBA

2017

LUANA PRISCILA LISBOA

**ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DE PESQUISAS NA ÁREA DE SISTEMAS DE
CONTROLE GERENCIAL APLICADOS À CONTROLADORIA**

Monografia apresentada como requisito parcial à
obtenção do título de Especialista, Curso de
Especialização em Controladoria, Setor de Ciências
Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Prof^a. Mayla Cristina Costa.

CURITIBA

2017

TERMO DE APROVAÇÃO

LUANA PRISCILA LISBOA

MAPEAMENTO DE COMPETÊNCIAS DOS BIBLIOTECÁRIOS DO SISTEMA DE BIBLIOTECAS DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização em Controladoria, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná. Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Mayla Costa Orientador
Departamento de de Ciências Sociais Aplicadas – UFPR

Prof.
Departamento

Prof.
Departamento de

Prof.
Departamento de

Curitiba, 08 de janeiro 2017.

RESUMO

O sistema de controle gerencial (SCG) é um conjunto de ações tomadas de forma informatizada e sistemática, com o objetivo de atingir todas as metas e diretrizes estipulados pelas organizações. Já a controladoria é uma ferramenta de gestão empresarial que auxilia os administradores à tomada de decisões e, um dos seus principais objetivos é o acompanhamento de metas e objetivos estratégicos definidas pelas empresas. Partindo destas duas definições, o objetivo deste trabalho acadêmico é avaliar os estudos que tem como tema a junção dessas duas vertentes tão importantes e eficientes no processo de controle gerencial. Primeiramente, foram realizadas pesquisas com base na biblioteca eletrônica de artigos acadêmicos o SPELL - Scientific Periodicals Eletronic Library, voltado a busca de trabalhos acadêmicos publicados na área, cujos temas se referem a controle gerencial e controladoria e, foi constatado que havia apenas uma pesquisa que estudava juntamente essas duas ferramentas gerenciais, além disso, também foi constatado que as pesquisas que envolviam controle gerencial foram realizadas em sua grande maioria por Doutores em Administração e Contabilidade em seguida, por Mestres das mesmas especializações. Portanto, a conclusão com este trabalho é que ainda existe poucos estudos que realizam a conexão entre sistema de controle gerencial, principalmente a nível Paraná sendo que, tanto o SCG quanto a Controladoria tem vários pontos em comum em seus conceitos e ideais além de serem de grande valia para as organizações, também nota-se que há poucos estudos voltados a sistema de controle gerencial o que é uma lástima, já que a utilização dessa ferramenta é um grande passo para um controle gerencial eficaz.

Palavras-chave: controle gerencial, controladoria, bibliométrica.

ABSTRACT

The management control system is a set of actions taken in a computerized and systematic way in order to achieve all the goals and objectives stipulated by the organizations. Controlling is a business management tool that helps managers to make decisions and one of their main objectives is the monitoring of goals and objectives defined by companies. Based on these two definitions the objective of this academic work is to evaluate the studies that have as a theme the junction of these two important and efficient aspects in the process of managerial control. Firstly, bibliometric researches were carried out based on the electronic library of academic articles SPELL - Scientific Periodicals Eletronic Library, focused on searches whose subjects were referred to in managerial control and it was verified that there was only one research that studied these two management tools. In addition, it was also found that the researches that involved managerial control were carried out in the great majority by Doctors in Administration and Accounting, followed by Masters of the same specializations. Therefore, the conclusion with this work is that there are still few studies that carry out the connection between the management control system, mainly at Paraná level, and that both SCG and Controllershship have several points in common in their concepts and ideals besides being. It is also worth noting that there are few studies focused on management control system which is a pity, since the use of this tool is a great step towards effective management control.

Key words: managerial control, controller, bibliometry.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Estrutura para a implementação de estratégia	14
FIGURA 2 - Fluxograma do planejamento estratégico	25
FIGURA 3 - Desagregação da análise de variação.....	26
FIGURA 4 - Estrutura do projeto para sistemas de mensuração de desempenho....	28

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Artigos científicos de sistemas de controle gerencial	12
QUADRO 2 - Elementos básicos do planejamento	17
QUADRO 3 - Processo de gestão e sistemas de informações	36
QUADRO 4 - Artigos científicos de SCG - Período de publicação	37
QUADRO 5 - Artigos acadêmicos - Autores e instituições de ensino.....	38
QUADRO 6 - Artigos acadêmicos selecionados para avaliação bibliométrica	39

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
1.1 QUESTÃO DE PESQUISA	8
1.2 OBJETIVOS	8
1.2.1 Objetivo Geral	8
1.2.2 Objetivos Específicos	8
1.3 JUSTIFICATIVA TEÓRICA E PRÁTICA	8
2. METODOLOGIA	10
2.1 METODOLOGIA APLICADA	10
2.2 ESTRUTURAÇÃO DO LEVANTAMENTO DA BASE DE DADOS	11
2.2.1 Levantamento da base de dados	11
2.2.2 Palavras-Chave	11
2.3 MÉTODOS PARA A SELEÇÃO DOS ARTIGOS ACADÊMICOS	11
3. REFERENCIAL TEÓRICO	13
3.1 SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL	13
3.1.1 Formulação da Estratégia	14
3.1.2 Planejamento Empresarial	17
3.1.3 Orçamento	21
3.1.4 Análise de desempenho financeiro	26
3.1.5 Análise de desempenho humano	28
3.1.6 Contabilidade gerencial	30
3.2 CONTROLADORIA	32
3.2.1 Estruturação da controladoria	33
3.2.2 Estruturação da controladoria	34
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	37
4.1 ESCOLHA DOS ARTIGOS PARA AVALIAÇÃO BIBLIOMÉTRICA	38
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	41
REFERÊNCIAS	42

1. INTRODUÇÃO

O sistema de controle gerencial (SCG) trata-se de uma ferramenta cujo o intuito é assegurar que as estratégias definidas no planejamento estratégico e plano orçamentário sejam alcançadas. O SCG tem como objetivo assegurar que as decisões tomadas por todos os departamentos e gestores envolvidos com organização sejam direcionados para as metas estipuladas pela diretoria ou alta gestão. Nesse sentido, verifica-se se há consistência nas ações (curto & longo, estratégicas & táticas, etc.), entendimento, análise e ações frente ao risco que a empresa incorre, a necessidade de respostas rápidas com assertividade e a busca da inovação sem prejuízo de controle.

Enquanto o SCG trata-se de um dispositivo gerencial para auxílio do controle gerencial ou rotinas e procedimentos formais, baseadas em informação, utilizadas pela gerência para manter ou alterar padrões de atividade organizacional, a Controladoria estratégica deve ser um setor independente, onde na maioria dos casos, reporta-se somente ao conselho de administração das organizações. Nesse tipo de organização, o departamento de Controladoria é responsável pela averiguação e acompanhamento da execução do planejamento estratégico, cobrando e auxiliando todos os envolvidos com o mesmo.

O objetivo com este trabalho acadêmico é verificar se há estudos ou artigos publicados que estudam essas duas vertentes propiciando embasamento teórico para a elaboração destes temas dentro das organizações e, se as empresas tem ciência desses recursos para o auxílio do seu processo de gestão e planejamento. Nesse sentido, a proposta é verificar por meio de um estudo bibliométrico os trabalhos publicados na área.

Acredita-se que o Sistema de Controle Gerencial e a Controladoria, são de grande valia para as empresas que tem o intuito de aprimorar seu sistema de informação e que buscam aprimoramento e evolução de seu quadro funcional.

1.1 QUESTÃO DE PESQUISA

Como se caracteriza a área de pesquisa em Controladoria no Brasil na busca de verificar de que maneira a ferramenta de sistemas de controle gerencial pode auxiliar a execução das atividades dos departamentos de Controladoria?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Demonstrar por meio de estudo bibliométrico os trabalhos já publicados em periódicos do Spell em busca de demonstrar a viabilidade da aplicação de sistemas de controle gerencial para a execução das atividades dos setores de controladoria das organizações.

1.2.2 Objetivos Específicos

1. Identificar os estudos já publicados em periódicos do Spell que analisam a utilização da ferramenta de SCG voltados à área de controladoria.
2. Efetuar análise bibliométrica com os artigos selecionados.
3. Propor estudos que auxiliem as organizações a utilizarem esse recurso de controle gerencial para auxiliar o desenvolvimento dos planejamentos e atividades envolvidas pelos *controllers*.

1.3 JUSTIFICATIVA TEÓRICA E PRÁTICA

O interesse por este tema partiu da experiência profissional em uma Operadora de Plano de Saúde e, por perceber que o setor de controladoria ali existente é voltado somente para controles gerenciais envolvidos diretamente com a prestação de serviço médico.

Partindo deste ponto, o objetivo é demonstrar como a ferramenta de SCG pode auxiliar não somente o departamento de Controladoria ali existente mas sim, os demais setores tanto comerciais quanto administrativos que, muitas vezes

necessitam de informações providas de outros locais da entidade porém por vezes encontram barreiras ou até mesmo negativas para a obtenção desses dados.

Pelo fato da dificuldade de acesso a dados e informações de organizações a respeito de seus sistemas de controles gerenciais e do seu efeito e influência na área de controladoria, optou-se pela realização de um trabalho que demonstrasse a influência e relevância desse tema nas pesquisas acadêmicas, como um meio de demonstrar o aumento de interesse na área, mas também a necessidade de novas pesquisas e contribuições que agreguem conhecimento para a área empresarial na prática.

A medição de produção científica, também conhecida como bibliometria, é a técnica de medir o desempenho de um pesquisador, de uma coleção de artigos selecionados, de um periódico ou de um instituto, nesse sentido considera-se que a base de dados obtida pela biblioteca virtual SPELL é significativa para representar as pesquisas já realizadas, pela relevância do site na área de estudos de administração, contabilidade e turismo. Em teoria, o desempenho de pesquisa é uma avaliação abrangente que leva em consideração várias métricas quantitativas e as combina com dados qualitativos. As métricas quantitativas estão ganhando destaque, pois é fácil avaliar sua qualidade, com comparações globais e objetivas; tudo isso é importante em um estudo bibliométrico eficaz.

2. METODOLOGIA

2.1 METODOLOGIA APLICADA

Como o objetivo deste trabalho acadêmico é apuração real de trabalhos acadêmicos publicados, sem sofrer nenhum tipo de intervenção nos mesmos, este estudo será de caráter descritivo.

Os planos de pesquisa descritiva em geral são estruturados e especificamente criados para medir as características descritas em uma questão de pesquisa. As hipóteses, derivadas da teoria, normalmente servem para guiar o processo e fornecer uma lista do que precisa ser mensurado (HAIR *et al.*, 2005, p. 86).

Quanto à abordagem do problema a ser pesquisado, cujo tema é aplicação da ferramenta de sistema de controle gerencial na controladoria, será tanto quantitativo, quando se trata da seleção de artigos acadêmicos para composição da base de estudos, quanto qualitativo, onde o pesquisador interpreta os dados apurados para compor a pesquisa bibliométrica proposta neste trabalho.

Os métodos submetidos à lógica quantitativista se prestam a subsidiar pesquisadores que desejam realizar pesquisas cujo propósito está orientado pela necessidade de verificar hipóteses previamente formuladas e identificar a existência ou não de relações entre variáveis privilegiadas (LIMA, 2008, p. 29).

Os qualitativistas rejeitam o pressuposto que reconhece a existência de um único método de investigação, válido para todas as ciências, sejam elas físicas ou culturais. Para tanto, argumentam que a especificidade do objeto de investigação próprio das ciências humanas e sociais pressupõe a concepção e adoção de métodos que sejam capazes de respeitar tais singularidades (LIMA, 2008, p. 32).

Já no que tange ao procedimento utilizado para o desenvolvimento deste trabalho, será utilizada a pesquisa bibliográfica.

A pesquisa bibliográfica trata-se de levantamento de toda a bibliografia já publicada, em forma de livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo aquilo que foi escrito sobre determinado assunto, com o objetivo de permitir ao cientista "o reforço paralelo na análise de suas pesquisas ou manipulação de suas informações (MARCONI *et al.*, 2007, p. 44).

2.2 ESTRUTURAÇÃO DO LEVANTAMENTO DA BASE DE DADOS

Para o desenvolvimento deste trabalho acadêmico, o mesmo foi dividido por etapas. Primeiramente, foi realizado o levantamento de todos os dados a serem utilizados ao longo desta pesquisa, após isso, foi levantado os artigos cujo os temas se aproximam com a proposta de análise deste trabalho e por fim, foi realizado a análise bibliométrica de todo o material selecionado.

2.2.1 Levantamento da base de dados

Levantamento de dados é a ferramenta que permite coletar desde a menor unidade até a mais complexa rede de informações, que irá compor e será alvo do próprio desenvolvimento do sistema (ESMERALDA; BALLESTERO, 1991, p. 529).

Foi delimitado que a pesquisa para apuração da base de dados seria realizada somente na biblioteca eletrônica SPELL - Scientific Periodicals Eletronic Library (www.spell.org.br), cujo o mesmo é um repositório de artigos acadêmicos voltados às áreas de Administração, Contabilidade e Turismo.

2.2.2 Palavras-Chave

Para a busca dos artigos acadêmicos publicados no SPELL, foi utilizadas as palavras "controle" "gerencial" simultaneamente.

2.3 MÉTODOS PARA A SELEÇÃO DOS ARTIGOS ACADÊMICOS

Após a apuração dos artigos acadêmicos no site da biblioteca eletrônica SPELL, com as combinações de palavras chaves descritas anteriormente, foi elaborado uma planilha que contempla todos os 59 artigos encontrados conforme as restrições delimitadas.

Como este trabalho acadêmico está voltado para a pesquisa sobre a ferramenta de sistema de controle gerencial (SCG), com base nestes 59 artigos encontrados foi realizado novamente uma busca somente com as palavras chaves "sistema", "controle" e "gerencial", e os artigos encontrados foram reduzidos para 25

trabalhos acadêmicos relacionados a SCG, conforme pode ser observado na Tabela 1.

QUADRO 1 - Artigos científicos de sistemas de controle gerencial

Identificação SPEEL	Título
17722	Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise
8084	O impacto da cultura sobre sistema de controle gerencial: uma análise de empresas brasileiras adquiridas por capital estrangeiro.
32977	Sistema de controle gerencial : estudo de caso nas empresa Bunge e Amaggi
8003	Efeitos de cultura corporativa no sistema de controle gerencial pós-aquisição: um estudo de sucesso numa empresa brasileira.
6271	Sistemas de controle gerencial: estudo de caso comparativo em empresas inovadoras no Brasil
8154	O impacto da internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial de empresas brasileiras: o caso do método Engenharia e da Totvs S/A
7236	Sistemas de controle gerencial e o processo de inovação
1568	Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da resources-based view
7529	Governança cooperativa e sistemas de controle gerencial: uma abordagem teórica de custos de agência.
7537	Antecedentes da definição do design do sistema de controle gerencial: evidências empíricas nas empresas brasileiras.
18836	Impacto da integração do sistema de controle gerencial na eficácia da controladoria: um estudo nas empresas do setor elétrico da BM&Fbovespa
13089	Aquisição de empresas como fator de mudança no sistema de controle gerencial: uma análise estratégica sob a perspectiva da teoria contingencial
10362	O impacto da internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial de empresas do setor de indústrias têxtil brasileiro: estudo de casos do segmento de moda feminina.
35494	Avaliação do sistema de controle gerencial de uma empresa do setor químico: um estudo de caso.
34303	Relação do uso interativo do Sistema de Controle Gerencial com diferentes modelos de gestão de inovação
37509	A inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais: um estudo de caso.
30602	Relação entre estratégia de diferenciação e inovação e sistema de controle gerencial
32705	Uso de sistemas de controle gerencial no processo decisório dos hospitais: uma comparação entre os gestores administrativos e os gestores do corpo clínico
39976	Percepção de Justiça nos sistemas de controle gerencial aumenta o comprometimento e confiança dos gestores?
42847	Sistema de Controle Gerencial e sua contribuição para o equilíbrio das tensões dinâmicas
42295	Fatores associados ao desenho dos sistemas de controle gerencial
41814	Compromissos dos contratos psicológicos e uso diagnóstico dos Sistemas de Controle Gerencial
39967	O uso dos sistemas de controle gerencial e técnicas de gestão operacional
42393	Influência da incerteza ambiental na utilização de sistema de controle gerencial em uma instituição de ensino superior
41148	Características dos sistemas de controle gerencial em empresas no segmento de prestação de serviço de Tecnologia da Informação: um estudo de caso.

Quanto ao período de publicação, segundo o site da SPELL, foi entre os anos de 2007 a 2016, sendo que dos 25 artigos encontrados, 6 foram publicados no ano de 2016.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL

Segundo Anthony e Govindarajam (2005), sistema de controle gerencial é um conjunto de processos que auxiliam e acompanham a execução das estratégias adotadas pela empresa. Utilizada pelos altos executivos das organizações, essa ferramenta possibilita orientar e até mesmo influenciar todos os envolvidos na empresa para que a execução das estratégias definidas conforme planejamento ou orçamento.

Nesse sentido, para os autores "um sistema é uma forma predeterminada e normalmente repetitiva de realizar uma atividade ou um conjunto de atividades (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, p. 5)."

"O controle gerencial é o processo pelo qual os gestores influenciam os outros membros de uma organização para implementar as estratégias da organização (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, p. 6)."

Totalmente contra mão do Orçamento, o controle gerencial não possui um roteiro estipulado ou um plano pois, o mesmo é elaborado com o intuito de antecipar ações a serem tomadas futuramente, garantindo assim o sucesso dos propósitos estipulados pela empresa. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, pág. 7)."

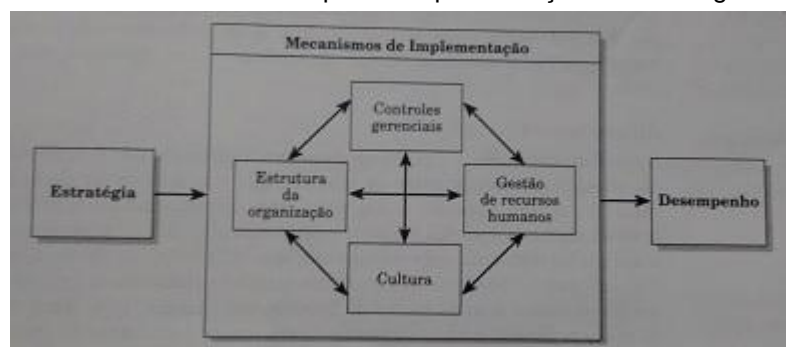
Segundo Anthony (2008, p. 7), o controle gerencial envolve as seguintes atividades:

- Planejamento sobre o que a organização deve realizar.
- Coordenação das atividades das várias partes da organização.
- Comunicação das informações.
- Avaliação das informações.
- Decisão, se houver, sobre qual ação deve ser executada.
- Influência sobre pessoas, visando a alteração de seu comportamento.

O controle gerencial é uma ferramenta eficaz para auxiliar os gestores a conduzir as organizações para que as tomadas decisões sejam realizadas de acordo com os objetivos estipulados pela empresa no entanto, existem outros meios que auxilia a gestão organizacional a escolher a melhor opção para mesma.

Anthony (2008, p. 7), elaborou uma estrutura que aponta outros mecanismos a serem utilizados na implementação da estratégia nas empresas (FIGURA 1).

FIGURA 1 - Estrutura para a implementação de estratégia



FONTE: ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, p. 8.

Por mais que seja caráter comportamental, para o bom funcionamento de um sistema de controle gerencial alguns pontos da empresa devem estar bem definidos. Estes pontos são:

- Planejamento Empresarial
- Orçamento.
- Avaliação de desempenho
- Contabilidade Gerencial.

3.1.1 Formulação da Estratégia

"A formulação da estratégia é o processo de decisão sobre as metas da organização e as estratégias para se atingir essas metas (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, p. 7)".

Conforme dito anteriormente as estratégias são planos que a alta gestão determina a fim de escolher qual o caminho que a organização deve prosseguir. Porém durante o decorrer da implantação destas estratégias podem ocorrer algumas intervenções que necessitam uma reformulação das estratégias tomadas, desde a identificação de uma ameaça quanto uma nova oportunidade a ser aproveitada. Vale ressaltar que sempre as estratégias devem estar abertas para mudança, levando sempre que estas mudanças podem partir por todos os setores da organização não

necessariamente do setor de planejamento estratégico. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, p. 10).

3.1.1.1 Formulação da Estratégia X Controle Gerencial

"Formulação de estratégia é o processo de decisão sobre novas estratégias; controle gerencial é o processo de implementação dessas estratégias (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, p. 10)".

A elaboração do controle gerencial consiste em elaboração de etapas que seguem em sequência pré-determinada, com base em informações e estimativas confiáveis apuradas anteriormente. Já a formulação estratégica é totalmente não sistemática, ou seja, as decisões a serem tomadas nessas formulações variam com o ambiente externo, as ameaças e oportunidades e as decisões são facilmente aplicadas com as variações do ambiente externo (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, p. 10).

3.1.1.2 Metas

Na maioria das vezes, as metas de uma organização são elaboradas pelo Diretor Executivo com outros membros da gerência corporativa, com o consentimento da diretoria ou sócios.

Em relação às metas organizacionais com o sistema de controle gerencial, a principal função do SCG é o alinhamento das metas, ou seja, garantir que não só as metas da empresas sejam atingidas mas, também alinhar as metas pessoais dos envolvidos com a organização sejam atingidas em função das metas estipuladas pela organização (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, p. 99).

3.1.1.3 Alinhamento de Metas

Com caráter totalmente informal, o alinhamento das metas são de suma importância para o desenvolvimento de um SCG eficiente onde, vale ressaltar que um sistema de controle gerencial não se trata somente de controles formais como orçamentos e planejamentos estratégicos muito contrário, as metas, ética

empresarial, desempenho dos envolvidos com a organização são de extrema importância para um SCG eficiente e eficaz.

3.1.1.3.1 Fatores Externos

"Fatores externos são normas de comportamento desejável que existem na sociedade na qual organização se insere (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, p. 99).

Conforme Anthony e Govindarajan (2008, p. 99) atitudes voltados a coletividade, estas podendo ter influência da região ou não. Normas estipuladas conforme a atividade da empresa, ética no trabalho, são exemplos de alguns fatores essenciais para o alinhamento das metas.

3.1.1.3.2 Fatores Internos

Cultura Organizacional

A cultura organizacional é considerada como o principal fator interno que influencia as metas de uma empresa. Muitas vezes a cultura não sofre alteração no decorrer dos anos e, tem como principais influenciadores os diretores executivos e os cargos de gestão da organização. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, p. 100).

Estilo de Gestão

"O fator interno que provavelmente exerce maior impacto sobre o controle gerencial é o estilo de gestão (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, p. 100)".

Basicamente trata-se das atitudes tomadas pelos responsáveis de cargos de gestão e como estas influenciam os demais colaboradores da empresa, em nível tanto de subordinação como liderança para comandar as equipes com o intuito de atingir os objetivos da organização (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, p. 100).

3.1.2 Planejamento Empresarial

Qualquer planejamento empresarial que se preze deve seguir alguma diretrizes. Sá e Moraes (2005, p. 5) recomenda que o mais importante de um planejamento é zelar pela segurança, estabilidade e prosperidade da entidade.

"Planejamento é um processo contínuo que visa antecipar um estado futuro de forma a estabelecer as ações necessárias à concretização deste estado por meio de intervenções ativas no presente (SÁ; MORAES, 2005; p. 5)."

Todo planejamento empresarial deve ser elaborado de forma clara para a compreensão de todos os envolvidos com o mesmo, além de ter bem definido as metas e estratégias estipuladas pela autogestão. Sá, Moraes (2005) relatam que um planejamento deve conter as seguintes características como objetividade, seletividade, coerência, realismo, flexibilidade e consolidação, ênfase para a flexibilidade, pois um bom planejamento deve ser suscetível a mudanças.

Abaixo, está relacionado os elementos básicos para elaboração de um planejamento e as atividades para exercê-los.

QUADRO 2 - Elementos básicos do planejamento

Atividade de Planejamento	Nomenclatura/ Conceito
Definir o propósito da empresa de acordo com os seus acionistas e ambientes de negócios.	Missão da Empresa: Qual é o negócio da empresa?
Estabelecer orientações gerais para ação delimitando as áreas de resultado da empresa conforme sua Missão.	Diretrizes Básicas: Quais são os seus valores e principais linhas de ações.
Estabelecer posições pretendidas nas áreas de resultados identificadas, e coerentemente com a missão e Diretrizes Básicas.	Metas: Onde Chegar? Quando Chegar?
Identificar as ações para o cumprimento da Missão e das Metas em conformidade com o ambiente de atuação.	Estratégias: Como Chegar?
Estabelecer orientações específicas que são a base para elaboração dos Planos e Orçamentos, atribuindo responsabilidades por resultados e ações para efetivação das estratégias.	Premissas: Quem faz o quê? Como? Quando? Quanto?
Estimar as necessidades dos recursos disponíveis e compatibilizá-las com as fontes possíveis, para o atendimento do que a empresa precisa.	Planos e Orçamentos: Com o que? Quanto? Quem? Quando?
Avaliar o cumprimento das metas e eficácia das estratégias, efetuando as correções necessárias.	Acompanhamento/ Controle

FONTE: SÁ, MORAES, 2005, pág. 9.

O planejamento empresarial é composta por três fases, o planejamento estratégico, o planejamento funcional e orçamento empresarial.

3.1.2.1 Planejamento Estratégico

Chamamos de planejamento estratégico a um conjunto de ações coordenadas com vistas a realização de um determinado objetivo. Estas ações visam a análise dos ambientes externo e interno de atuação da empresa, a identificação de oportunidades e o estabelecimento de metas e estratégias para aproveitá-las, orientando a elaboração dos planos funcionais e orçamentos que alocarão os recursos disponíveis.

Antes de elaborar-se um projeto de sistemas de controle gerencial, o planejamento estratégico e orçamentário da empresa precisam estar criteriosamente definidos mas, para que isso ocorra, a organização precisa delimitar alguns elementos básicos.

3.1.2.1.1 Missão

"A missão reflete a essência da política e das diretrizes definidas pelo Conselho de Administração de acordo com ambiente de negócios da empresa (SÁ; MORAES, 2005, p. 11)."

De caráter de longo prazo, a missão tem como objetivo definir o propósito da empresa dentro do ramo que atua. Vale ressaltar que a mesma deve ser clara e sucinta e não pode ser confundida com a visão, metas da organização.

3.1.2.1.2 Diretriz Básicas

Segundo Sá, Moraes (2005, p. 11), relacionado com a missão da empresa, as diretrizes básicas nada mais que recomendações para todas as atividades desenvolvida pela empresa. Podemos citar como exemplo recomendações econômicas e financeiras, produção, marketing, compras dentre outros.

3.1.2.1.3 Analise Externa

Nesta etapa, precisa ser definido todas as interferências externas que podem afetar a empresa durante o exercício de suas atividades, tanto positiva ou negativamente. De grande importância para elaboração do planejamento estratégico, a alta diretoria deve ter ciência no momento de elaboração das metas a serem alcançadas ao longo do período, de todas as oportunidades e ameaças que o mercado externo pode lhe causar podendo assim, elaborar métodos para trabalhar da melhor forma com todas essas variáveis. Sá, Moraes (2005, p. 12) citou alguns exemplos de fatores que devem ser considerados na elaboração do planejamento.

- Mercado financeiro;
- Panoramas nacional e mundial;
- Economia;
- Aspectos sociais, culturais e comportamentais.

3.1.2.1.4 Análise Interna

Já este tipo de análise visa apontar todos os pontos fortes e fracos da empresa perante seus concorrentes. A vantagem da análise interna é que a mesma pode ser controlada pela própria empresa diferentemente da variação externas. No momento que a organização acompanha este tipo mudança, com mais rapidez, consegue adaptar tanto seu planejamento estratégico quanto seu orçamento da melhor forma para a organização. Conforme Sá, Moraes (2005, p. 14) aqui estão alguns exemplos de fatores positivos e negativos a serem acompanhados pelas empresa:

- Eficácia na administração;
- Captação de recursos humanos;
- Tecnologia;
- Dependência de recursos externos;
- Produto/Mercado;
- Vendas;
- Compras

- Desempenho econômico/ financeiro;

3.1.2.1.5 Diagnóstico Estratégico

Este diagnóstico representa uma visão estratégica de suas conclusões por área de resultado segundo a diretriz básica (SÁ, MORAES; 2005; p. 15).

Este tipo de diagnóstico consiste em evidenciar os resultados da análise interna e externa e, estabelecer métodos e ações que orientem a organização agir sempre em consideração com suas diretrizes básicas.

3.1.2.1.6 Objetivos Fundamentais e Metas

Podemos dizer que é um dos itens mais importantes para o desenvolvimento de um sistema de controle gerencial. Segundo Sá, Moraes (2005, p. 15) as metas são idealizadas de acordo com os resultados pretendidos pela empresa, com base no diagnóstico estratégico, missão e diretrizes básicas da organização, por isso, é de grande importância a definição destes itens pois os mesmo de nenhuma forma podem se confrontar ou prejudicar as metas estipuladas pela entidade. Vale ressaltar que as metas são evidenciadas tanto de maneira quantitativa e qualitativa, além de estipular datas para cada objetivo almejado, podendo ser em comum pela organização ao todo ou por departamento/setor.

3.1.2.2 Planejamento Funcional

A finalidade do planejamento funcional é definir as ações setoriais necessárias à realização do planejamento estratégico (SÁ, MORAES; 2005; p. 17).

Este tipo de planejamento visa realizar ações a serem desenvolvidas nos setores da organização, principalmente, os que afetam diretamente as atividades da empresa e, conseqüentemente o planejamento estratégico da empresa. Setores de vendas, marketing e operacional são exemplos de setores "vitais".

3.1.3 Orçamento

O orçamento é a expressão formal e quantitativa dos planos estratégicos da empresa (SÁ, MORAES; 2005; p. 19).

Ao ser elaborado, o orçamento tende a priorizar e compatibilizar as diversas políticas da empresa de uma maneira que nenhuma inviabilize mas, em determinadas circunstâncias elas podem se colidirem, cabendo assim ao gestor/administrador avaliar o que será melhor a organização e, conseqüentemente, sacrificar algum orçamento em detrimento do outro mas, é do orçamento que o gestor define o quanto deve-se "sacrifica" uma política em benefício de outra.

Podendo ser considerado como uma das principais ferramentas para auxílio de tomadas de decisões dentro de uma organização, o orçamento utiliza-se de modelagens ferramenta essa que permite em criar cenários econômicos mais próximos com a realidade da empresa, onde são consideradas apenas as informações de mais relevância para a tomada de decisão. Vale ressaltar que um bom orçamento não utiliza-se somente de informações atuais e futuras mas sim, é de suma importância levar em consideração todos os acontecimentos passados para que assim, erros cometidos anteriormente não venha a ocorrer novamente nos exercícios futuros.

3.1.3.1 Preparação do Orçamento

Em seu livro Sá, Moraes (2005) destaca algumas fases primordiais na preparação do orçamento que são:

- Meta de remuneração dos acionistas;
- Índices de desempenho;
- Cenário Econômico;
- Políticas empresariais e setoriais;
- Metas

3.1.3.2 Orçamento Setorial

Este tipo de orçamento é realizado antes do orçamento empresarial e tem como objetivo adequar suas atividades com base nas metas idealizadas pelo alto escalão da empresa, para que todos os setores que atuem na organização, sendo suas atividades relacionadas diretamente ou indiretamente às atividades da empresa, tenham como principal objetivo obter resultados satisfatórios no que diz ao resultado do planejamento da organização (SÁ; MORAES, 2005, p. 9).

3.1.3.3 Orçamento Empresarial

O orçamento empresarial é a tradução, em termos monetários, do planejamento das atividades da empresa, sendo retratado, de forma integrada, sob os aspectos econômicos e financeiros. (SÁ, MORAES, 2005, p. 20)

De acordo com Sá, Moraes (2005, p. 9) o planejamento estratégico representa a intenção dos acionistas para com a empresa então, dizemos que o orçamento é essa "vontade" traduzida em números. Da mesma forma que o planejamento estratégico, o orçamento tem seu início pela aprovação da diretoria da empresa. O segundo passo trata-se dos orçamentos setoriais, onde cada departamento desenvolverá seu projeto orçamento levando em consideração as metas e políticas já definidas pela Diretoria anteriormente.

Porém, o orçamento ao ser elaborado, conforme Sá, Moraes (2005) deve utilizar com base hipóteses viáveis, possíveis e prováveis por isso, antes de realizar qualquer etapa de elaboração do orçamento, deve-se avaliar o cenário econômico que a empresa se encontra no momento. Levando em consideração a economia, ao idealizar o orçamento é de suma importância a empresa elaborar projetos em cenários pessimistas, prováveis e otimistas para isso, utiliza-se informações como a atividade econômica do país, taxas inflacionárias, taxas de juros, reajustes salariais dentre outros fatores.

O orçamento empresarial é dividido em três partes, o orçamento de receitas, despesas, de caixa e investimento.

3.1.3.3.1 Orçamento de receitas

Sá, Moraes (2005, p. 81) relata que a projeção de vendas é a base de todo orçamento empresarial pois a partir dela, o restante do orçamento é desenvolvido. Novamente o cenário econômico é citado pois, é necessário para a projeção das vendas, além disso, é necessário realizar pesquisas de mercado, análise da concorrência, projetar o faturamento de cada linha de produto da empresa e por fim, estimar a receita bruta e todas e as deduções pertinentes a mesma.

Ao ser consolidado, o orçamento de receita deverá conter as seguintes informações:

- Mercado (interno e externo);
- Linha/Produto;
- Mês de venda dos produtos;
- Volume de vendas;
- Preço Unitário;
- Desconto em porcentagem;
- Locais de entrega;
- Prazo de recebimento das vendas.

3.1.3.3.2 Orçamento de caixa

O orçamento de caixa nada mais é do que o fluxo de caixa projetado, mês a mês, ao longo do período orçado (SÁ; MORAES, 2005, p. 151).

Neste orçamento é possível comparar o lucro auferido com o caixa gerado pois, não é necessariamente que a empresa obteve lucro que a mesma possui recursos monetários disponíveis para suas atividades, muitas vezes estes recursos podem estar alocados em passivos ou clientes a receber.

Dentre os principais objetivos para a realização do orçamento de caixa estão:

- Verificar a capacidade da empresa gerar os recursos necessários para financiar suas operações;
- Verificar a dependência da empresa de empréstimo de curto prazo e de capitais não-operacionais;

- Verificar se a empresa possui garantias suficientes para levantar empréstimos necessários ao financiamento de seu capital de giro;
- Verificar se a política de reposição de estoques está compatível com a capacidade de geração de caixa da empresa;
- Verificar qual o impacto que as políticas de financiamentos aos clientes tem sobre o fluxo de caixa;
- Verificar o quanto a empresa poderá comprometer com imobilizações e quais épocas estes investimentos poderão ser feitos de forma a não fragilizar sua estrutura de capital de giro;
- Verificar se a política de retirada dos acionistas e de distribuição de dividendos é compatível com a capacidade de geração de caixa e com a estrutura de capital de giro da empresa.

Para a elaboração do projeto orçamento de caixa a empresa deverá ter as seguintes informações:

- Projeção de faturamento mensal ao longo do exercício orçado;
- Perfil de faturamento, relacionado a vendas e prazos de pagamento;
- Perfil de inadimplência dos clientes, relacionando datas de vencimentos com datas prováveis de recebimento.

3.1.3.3.3 Orçamento de capital

Este tipo de orçamento trata de análise de investimentos e projetos. Sá (2005, p. 163) relata que existe dois tipo de projeto, o financeiro, onde a organização consegue mensurar monetariamente seu retorno e, o estratégico, onde há uma certa dificuldade em determinar seu retorno financeiro a empresa, quando este tipo de projeto é instalado ele é visto como essencial para empresa mas não que irá trazer algum tipo de benefício monetário para entidade.

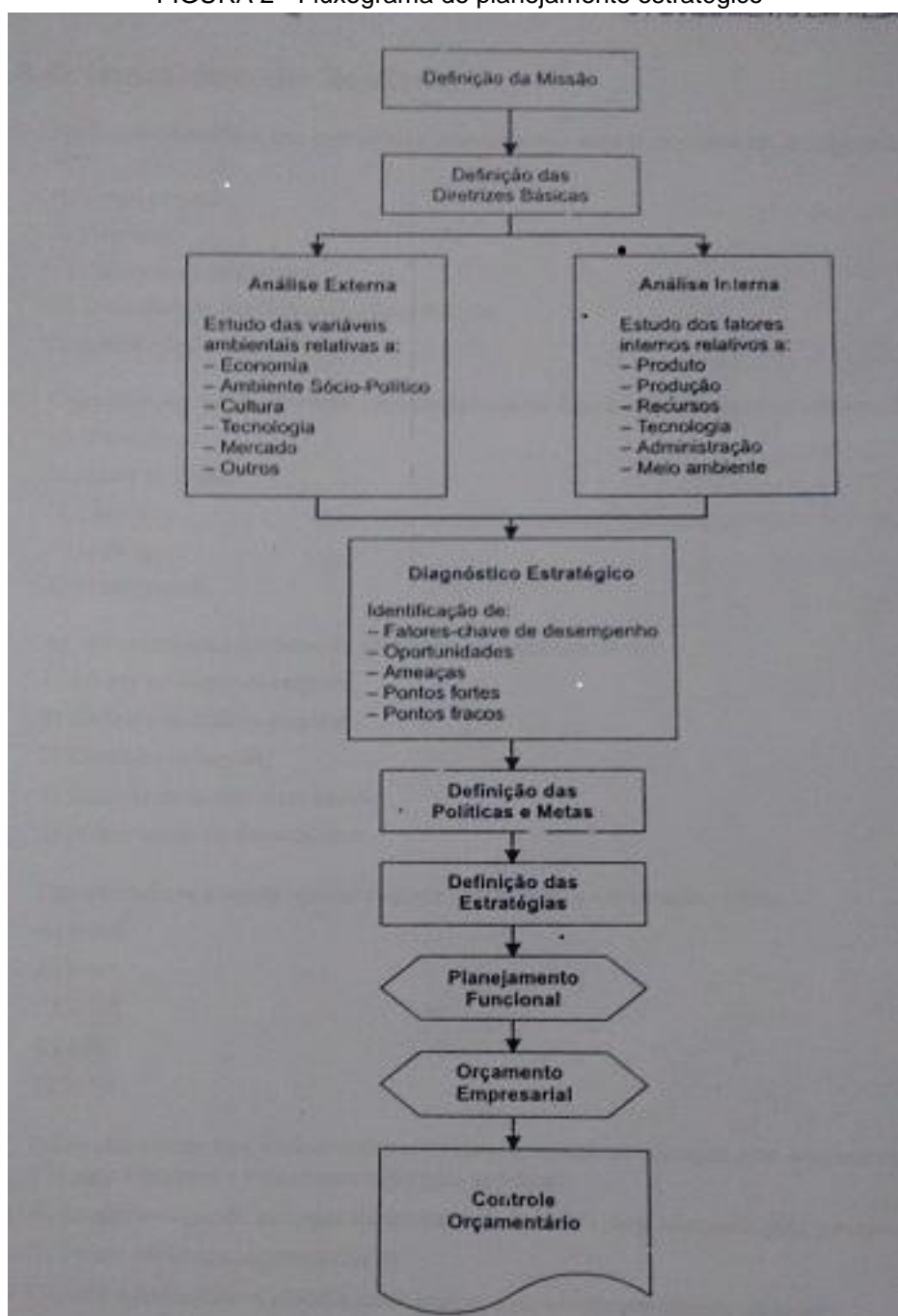
O orçamento de capital esta totalmente atrelado ao fluxo de caixa e depende do mesmo para a aquisição do investimento, principalmente os projetos estratégicos.

3.1.3.3.5 Fluxograma de atividades

Segundo Sá, Moraes (2005, p. 21) o orçamento final será a integração dos orçamentos setoriais que devem ser elaborados segundo as premissas definidas pela empresa.

A seguir um exemplo de fluxograma de planejamento estratégico.

FIGURA 2 - Fluxograma do planejamento estratégico



FONTE: SÁ, MORAES, 2005, PÁG. 21.

3.1.4 Análise de desempenho financeiro

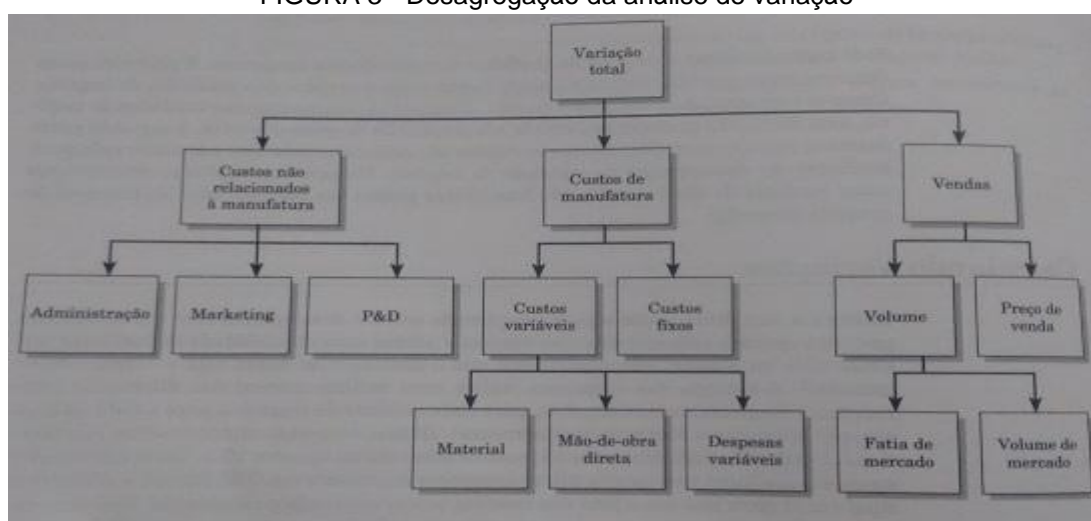
Após a determinação do planejamento estratégico e orçamentos, inicia-se a fase de mensuração e acompanhamento do negócio e de todas as propostas ditas nestas premissas, basicamente o intuito é comparar o desempenho real com o orçado. Então será abordado como relatórios financeiros podem auxiliar a avaliação de desempenho da organização.

3.1.4.1 Análise das variações

Este tipo de análise tende avaliar as causas que podem fazer tanto o planejamento estratégico quanto o orçamento sofrerem variações durante sua execução. Segundo Anthony e Govindarajan (2008, p. 425) um sistema de controle gerencial eficaz consegue detectar estas variações em nível hierárquico, desde o mais baixo nível até os de autogestão, podendo assim avaliar cada gerente, cada setor individualmente assim, tornando-se uma ferramenta gerencial de grande valia para o sucesso de um orçamento empresarial.

Segue abaixo, um organograma elaborado por Anthony e Govindarajan (2008, p. 426) onde demonstra o desempenho de uma unidade total de negócio e as possíveis variações de receita e despesa.

FIGURA 3 - Desagregação da análise de variação



FONTE: ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2008, pág. 426.

Anthony e Govindarajan (2008, p. 427), exemplifica uma suposta estrutura analítica para viabilizar a análise dessas variações incorporadas à algumas ideias:

- Identificar fatores-chave causais que afetam os lucros.
- Decompor as variações gerais de lucro em vista destes fatores-chave causais.
- Focar no impacto nos lucros da variação em cada fator causal.
- Tentar calcular o impacto específico, isto é, em separado de cada fator causal, variando apenas aquele fator e mantendo todos os outros constantes.
- Agregar complexidade de maneira sequencial, partindo de um nível básico, ou do "senso comum".
- Interromper o processo quando um nível recém criado a complexidade agregada não se justifica pelos conhecimentos adicionados quanto aos fatores causais subjacentes a variação total de lucros.

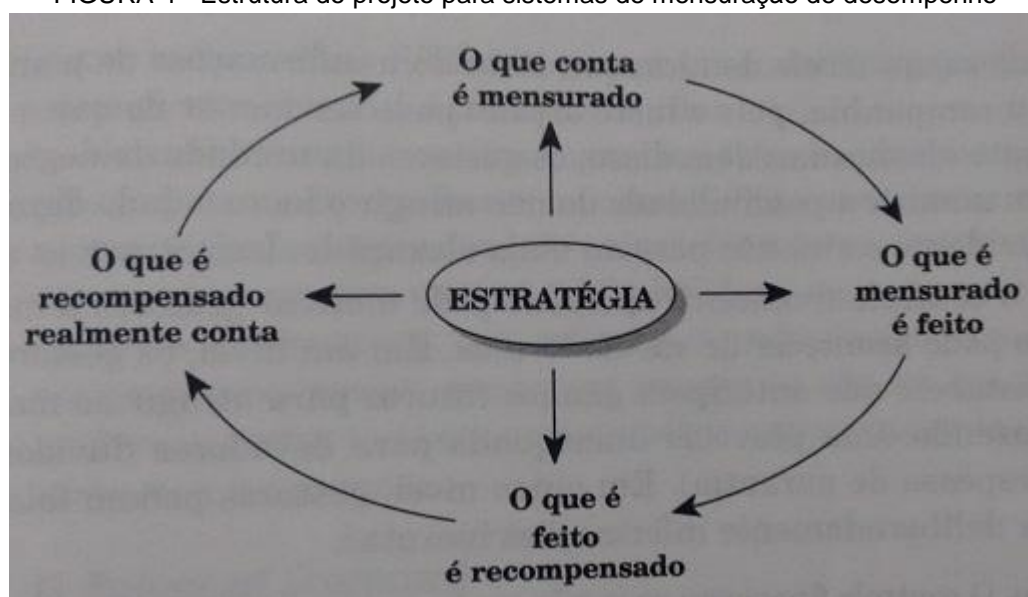
3.1.4.2 Mensuração de desempenho

"O objetivo dos sistemas de mensuração de desempenho é implementar a estratégia. Ao padronizar tais sistemas, a alta gerência escolhe os parâmetros que representam melhor as estratégias da companhia (Anthony e Govindarajan, 2008, p. 460)".

Anthony e Govindarajan (2008, p. 460) afirma que o sucesso da estratégia depende da sua solidez, considerado um mecanismo simples de grande valia para a implementação de da estratégia, a mensuração de desempenho não deve estar somente atrelada a retornos financeiros pois, existem outros fatores que podem comprometer a eficiência da implantação de um sistema estratégico.

Segue abaixo uma estrutura que possibilita a projeção de um sistema de mensuração de performance.

FIGURA 4 - Estrutura do projeto para sistemas de mensuração de desempenho



FONTE: ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2008, pág. 461.

No que se refere a implantação de um sistema de mensuração de desempenho, Anthony e Govindarajan (2008, p. 467) relata que este processo é composto por quatro fases:

- Definição de estratégia
- Definição das medidas da estratégia
- Integração das medidas em um sistema gerencial
- Revisão frequente das medidas e dos resultados

3.1.5 Análise de desempenho humano

"Avaliar um desempenho significa julgá-lo ou atribuir-lhe um conceito diante de expectativas preestabelecidas". (CATELLI, 2009, p. 197).

"A avaliação de desempenho deve traduzir, em forma de resultado para a empresa, o esforço conjunto de seus funcionários no desempenho de tarefas que lhes forem confiadas (MAIA, BUSSONS, 1978, p. 42)".

Totalmente relacionado com os processos de gestão como as fases de planejamento ou execução das atividades da empresa, até mesmo as tomadas de decisões, o processo de avaliação de desempenho é primordial para execução dessas atividades e, conseqüentemente para a implantação de um SCG já que, um

bom sistema de controle gerencial precisa de todos os requisitos citados anteriormente claramente definidos.

No que tange o termo avaliação, ela pode ser tanto de caráter quantitativo, quando o intuito é atribuir um valor ao mesmo, quanto qualitativo onde através de parâmetros, diretrizes ou qualquer outro de tipo de atributo, possibilita o julgamento de determinada ação (CATELLI, 2009, p. 198).

Já o que se refere a desempenho, Catelli define como a realização de uma ou mais atividades (2009, p. 201). A habilidade de adaptar-se às decisões repentinas ou as mudanças do ambiente externo são meios de desempenho, onde permitem que possa ser avaliado a execução dos mesmo, se atendem as necessidades que organização sofre.

Uma boa execução de uma avaliação de desempenho está totalmente relacionada a dedicação e aplicação por parte dos gestores das organizações, dependendo totalmente deles para obtenção de resultados satisfatórios.

No que se refere a utilização desta ferramenta no processo de gestão das organizações, Catelli (2009, p. 221), destaca dois dos principais propósitos voltados à gestão organizacional.

a) Permitir o acompanhamento do desempenho dos cargos de gestão: neste tópico o intuito é avaliar o perfil do gestor em função da análise de desempenho a fim de que, avaliar se o mesmo possui características que possibilitem ele executar e avaliar no cargo em que exercem além de, voltar toda a suas necessidades e habilidades de gestão para obtenção de resultados estipulados anteriormente, como por exemplo, nas definições de planejamento estratégico. Além de avaliar a capacidade de o gestor tem de gerar e controlar conflitos para que não venha intervir nos resultados da equipe.

b) Subsidiar e motivar uma gestão eficaz de desempenho: Primeiramente o intuito deste propósito é avaliação do gestor para com sua equipe, confirmando se os resultados de um determinado período foi satisfatório como almejado anteriormente. Além de identificar possíveis situações que possam intervir na análise de desempenho, dando suporte assim a tomada de decisões conforme análises realizadas no ambiente externo. Também possibilita avaliar a eficiência da equipe em função das metas propostas, permitindo a execução de um planejamento condizente com a realizada da organização e que esteja dentro das realidades da organização (CATELLI, 2009. p. 221).

3.1.6 Contabilidade gerencial

Contabilidade Gerencial é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle de insumos efetuado por um sistema de informação gerencial (CREPALDI, 1998, p. 18).

A contabilidade gerencial tem como objetivo direcionar informações e procedimentos contábeis financeiros, de custos, análise de demonstrações para a administração da empresa. Uma de suas características é simplificar as informações fornecidas pelo departamento contábil para os outros departamentos que por vezes, não possuem habilidade técnica para uma leitura porém, necessitam das informações deste setor para o desenvolvimento de suas atividades. (IUDICIBUS, 1998, p. 21).

Não necessariamente os controles de contabilidade gerencial terão embasamento contábil, por se tratar de uma área mais "volátil", a mesma utiliza-se de outros conceitos para sua elaboração como de administração, estrutura organizacional, conhecimentos financeiros dentre outros. Assim, pode-se dizer que a contabilidade gerencial tem o intuito de fornecer informações para a administração das organizações que possibilitem e auxiliem na tomada de decisão (IUDICIBUS, 1998, p. 21).

3.1.6.1 Contabilidade gerencial e contabilidade financeira

Oliveira (2002, p. 39) relata que a contabilidade financeira mais conhecido como contabilidade geral é voltada a gerar informações básicas aos seus usuários e de atender todas as obrigações legais, fiscais e tributárias que as normativas contábeis impõe. Já o foco da contabilidade gerencial é a análise de desempenho e auxílio na tomada de decisões.

Já Padoveze (2000, p. 31) declara que a contabilidade financeira nada mais é que o repasse de informações para acionistas, credores e outros envolvidos com a organização e; a contabilidade gerencial é voltada para a disponibilização de informações para os responsáveis pela direção e controle das operações administrativas das organizações.

Orçamentos empresariais, contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenho e de custos são alguns exemplos de documentos utilizados pela contabilidade gerencial, diferentemente da contabilidade financeira onde suas demonstrações consistem em balanços patrimoniais, demonstrações de resultado dentre outros. Mas ressaltando que a contabilidade gerencial também utiliza destas informações financeiras porém as traduz a linguagem gerencial.

3.1.6.2 Sistema de informação contábil

Sistema de Informação é um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma sequência lógica para o processamento de dados e tradução em informações, para com seu produto, permitindo às organizações o cumprimento de seus objetivos principais (PADOVEZE, 2000, p. 42).

O sistema de informação é uma das melhores opção para a disseminação da contabilidade gerencial dentro de uma organização. Para que as informações cheguem em tempo hábil e de forma precisa aos administradores das organizações esta ferramenta viabiliza e facilita a distribuição das informações contábeis. Considerada como um sistema de apoio à gestão, onde considera-se relevante as informações econômico-financeira (PADOVEZE, 2000, p. 42).

3.1.6.2.1 Primícias para o desenvolvimento de sistema de informação contábil

No que se refere ao âmbito administrativo, um sistema de informação contábil - gerencial deve atender dois requisitos essenciais para o desenvolvimento de um bom processo administrativo, a necessidade da informação e o planejamento e controle (PADOVEZE, 2000, p. 45).

- Necessidade da informação: trata-se que a informação esteja sempre pronta para consumo, onde a função do contador gerencial é construir estes dados para seus consumidores e não, para si mesmo. Vale ressaltar que o contador tem papel fundamental nesta questão, tanto na elaboração e divulgação das informações contábeis a nível gerencial, quanto a propagação deste conceito de propagação da informação gerencial para os demais.

- Planejamento e controle: novamente planejamento e controle é essencial para o desenvolvimento de qualquer ferramenta gerencial. Um sistema de controle gerencial deve ser atualizado periodicamente para assegurar sempre que as decisões tomadas na empresa estão de acordo com a real posição da mesma. Além disso um eficaz sistema de informação deve atender aspectos empresariais (estratégico, tático e operacional), ciclo administrativo (planejamento, execução, controle), nível de estruturação da informação (estruturada, semi-estruturada, não estruturada).

Já no que se trata os fundamentos necessários para um sistema de informação contábil, Padoveze (2000, p. 46) destaca três pontos essenciais que são operacionalidade, integração e custo da informação.

- Operacionalidade: são informações práticas e objetivas, consequentemente viabilizando a utilização e facilitando o acesso e objetividade dos dados para os consumidores dos mesmos.
- Integração e navegabilidade dos dados: consiste em a empresa trabalha somente com um único de sistema de controle gerencial para todos os departamentos envolvidos da organização. Assim, facilita que todos os envolvidos com a parte de gerenciamento possam ter acessos as informações necessárias para o êxito tanto de suas metas quanto da empresa.
- Custo da informação: basicamente é a relação custo-benefício para empresa na implantação de um sistema de controle gerencial eficaz. Analisar se as vantagens de um sistema gerencial equivale a todo investimento realizado pela organização. Vale considerar que o contador deve instigar e acompanhar à correta aplicação desta ferramenta gerencial.

3.2 CONTROLADORIA

Pode-se entender Controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas, sendo considerada por muitos como o atual estágio evolutivo da Contabilidade (OLIVEIRA *et al.*, 2010, p. 5).

Oliveira *et al.*(2010, p. 5) definem que um departamento de Controladoria possui várias funções no que se refere a parte de gestão das organizações mas, tente como primordiais o fornecimentos de dados para a tomada de decisões, monitoramento e averiguação das atividades exercidas por outros departamentos, além de ter influência das informações que lhe se são concedidas como suporte para as decisões tomadas pela alta gestão.

"A missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseados no modelo de gestão (PEREZ *et al.*, 1995, p. 37)."

Já o papel do *controller* é de assessorar de forma independente dos demais setores da organização, a tomada de decisão através da disponibilização de dados quantitativos e qualitativos que venham auxiliar no processo decisório organizacional, vale ressaltar que o mesmo reporta-se diretamente a auto gestão ou diretoria da organização e demais membros envolvidos no planejamento empresarial da empresa, fornecendo sempre informações em tempo hábil e fidedignas com a realidade de organização (PERE *et al.*, 1995, p. 37).

3.2.1 Estruturação da controladoria

Para exercer sua função de acompanhamento das execução das estratégias estipuladas pelas organizações além do fornecimento de informações gerenciais , a Controladoria deve estruturar-se a fim de atender os objetivos que lhe compete. Oliveira (HERNANDEZ; SILVA, 2010, p. 7), define dois segmentos para esta estruturação que são:

1. Contábil e Fiscal: onde basicamente trata-se da contabilidade gerencial e a geração de relatórios e demonstrações contábeis para a geração de informações que componha o banco de dados do *controller* além de, o acompanhamento e atendimento solicitação fiscais solicitadas por órgão competentes.
2. Planejamento e Controle: Refere-se ao acompanhamento de toda a parte de planejamento estratégico e controle orçamentário, diretrizes estas definidas pelos sócios/diretoria, além do acompanhamento de resultados de todos os departamentos envolvidos com as estratégias da empresa, além de realizar a

análise do desempenho tanto coletivo como individualmente dos envolvidos com a entidade, seja um gestor ou departamento.

Já no que trata as funções de um departamento de controladoria, as principais são (OLIVEIRA; HERNANDEZ, SILVA, 2010, p. 5):

- Informação: compreende os sistemas contábil -financeiro - gerenciais;
- Motivação: refere-se ao efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento;
- Coordenação: visa centralizar informações com vista na aceitação de planos. O *controller* toma conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa e assessora a direção, sugerindo soluções;
- Avaliação: interpreta fatos, informações e relatórios, avaliando os resultados por área de responsabilidade, por processos, por atividades etc.;
- Planejamento: assessora a direção da empresa na determinação e mensuração dos planos e objetivos;
- Acompanhamento: verifica e controla a evolução e o desempenho dos planos traçados a fim de corrigir falhas ou de revisar tais planos.

3.2.2 Estruturação da controladoria

Para o acompanhamento e avaliação do desempenho exercido pela controladoria, Catelli (2009, p. 251) relata dois instrumentos de grande valia para averiguação da execução de atividades, que são processos de gestão e sistemas de informações.

3.2.2.1 Processo de gestão

"Na gestão das diversas atividades, os gestores devem planejar cuidadosamente suas ações, implementar planos adequados e proceder a uma avaliação sistemática desempenho realizado ante os planos idealizado (CATELLI, 2009, p. 351)".

Este instrumento tende avaliar o exercício das funções dos gestores da organização. Contudo, estas ações devem ser exercidas seguindo algumas etapas:

- Planejamento estratégico, operacional e programação;
- Execução;
- Controle.

3.2.2.2 Sistema de informações

Novamente a necessidade de um sistema de informações gerenciais - SIG, conforme visto a necessidade desta ferramenta anteriormente. Segundo Catelli (2009, p. 352), o sistema gerencial deve ter algumas características essenciais como a viabilização de simulação, acompanhamento de orçamentos, padrões e realizações.

Todas essas característica se inseridas em um sistema gerencial pode resultar nas seguintes ações (CATELLI, 2009, p. 352).

- Induzir os gestores à decisão correta;
- Apurar os resultados econômicos dos produtos, atividades, áreas, empresas etc.;
- Refletir o físico-operacional;
- Permitir a avaliação de resultado dos produtos e serviços;
- Permitir a avaliação de desempenho.

A seguir, Catelli (2009, p. 353) exemplifica a relação entre processo de gestão e sistema de informações.

QUADRO 3 - Processo de gestão e sistemas de informações

Processo de Gestão	Sistemas de Informações
Planejamento Estratégico	Sistemas de informações sobre variáveis ambientais
Planejamento Operacional: Pré-planejamento	Sistema de simulações de resultados econômicos (pré-orçamentário)
Planejamento de longo, médio e curto prazo	Sistema de Orçamentos (gerenciais)
Execução	Sistema de padrões Sistema de informações de resultados realizados (integrado ao sistema de orçamentos)
Controle	Sistema de informações para avaliação de desempenho e resultados.

FONTE: CATELLI, 2009, PÁG. 353.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Conforme observou-se na seção de Metodologia, foram selecionados 25 artigos para análise, conforme critérios já descritos. Em um primeiro momento, pode-se observar crescente interesse dos pesquisadores pela área. Dos 25 artigos, apenas um foi publicado em 2007, enquanto seis foram publicados em 2016, conforme observa-se na Tabela 3.

QUADRO 4 - Artigos científicos de SCG - Período de publicação

Identificação SPEEL	Título	Ano de Publicação
17722	Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise	2007
8084	O impacto da cultura sobre sistema de controle gerencial: uma análise de empresas brasileiras adquiridas por capital estrangeiro.	2008
32977	Sistema de controle gerencial : estudo de caso nas empresa Bunge e Amaggi	2008
8003	Efeitos de cultura corporativa no sistema de controle gerencial pós-aquisição: um estudo de sucesso numa empresa brasileira.	2010
6271	Sistemas de controle gerencial: estudo de caso comparativo em empresas inovadoras no Brasil	2010
8154	O impacto da internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial de empresas brasileiras: o caso do método Engenharia e da Totvs S/A	2010
7236	Sistemas de controle gerencial e o processo de inovação	2011
1568	Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da resources-based view	2011
7529	Governança cooperativa e sistemas de controle gerencial: uma abordagem teórica de custos de agência.	2012
7537	Antecedentes da definição do design do sistema de controle gerencial: evidências empíricas nas empresas brasileiras.	2012
18836	Impacto da integração do sistema de controle gerencial na eficácia da controladoria: um estudo nas empresas do setor elétrico da BM&Fbovespa	2013
13089	Aquisição de empresas como fator de mudança no sistema de controle gerencial: uma análise estratégica sob a perspectiva da teoria contingencial	2013
10362	O impacto da internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial de empresas do setor de indústrias têxtil brasileiro: estudo de casos do segmento de moda feminina.	2013
35494	Avaliação do sistema de controle gerencial de uma empresa do setor químico: um estudo de caso.	2013
34303	Relação do uso interativo do Sistema de Controle Gerencial com diferentes modelos de gestão de inovação	2014
37509	A inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais: um estudo de caso.	2014
30602	Relação entre estratégia de diferenciação e inovação e sistema de controle gerencial	2014
32705	Uso de sistemas de controle gerencial no processo decisório dos hospitais: uma comparação entre os gestores administrativos e os gestores do corpo clínico	2014
39976	Percepção de Justiça nos sistemas de controle gerencial aumenta o comprometimento e confiança dos gestores?	2015
42847	Sistema de Controle Gerencial e sua contribuição para o equilíbrio das tensões dinâmicas	2016
42295	Fatores associados ao desenho dos sistemas de controle gerencial	2016
41814	Compromissos dos contratos psicológicos e uso diagnóstico dos Sistemas de Controle Gerencial	2016
39967	O uso dos sistemas de controle gerencial e técnicas de gestão operacional	2016
42393	Influência da incerteza ambiental na utilização de sistema de controle gerencial em uma instituição de ensino superior	2016
41148	Características dos sistemas de controle gerencial em empresas no segmento de prestação de serviço de Tecnologia da Informação: um estudo de caso.	2016

Referente a formação dos autores das publicações científicas encontradas, a grande maioria teve como formação acadêmica a Universidade de São Paulo - USP,

seguida pela Universidade do Rio de Janeiro. Além disso, neste mesmo quadro constata-se que a maioria destas publicações acadêmicas foram realizadas por pessoas com formação em Doutorado, das áreas de Administração e Contabilidade.

QUADRO 5 - Artigos acadêmicos - Autores e instituições de ensino.

Identificação SPEEL	Nome dos Autores	Graduação	Pós Graduação	Mestrado	Doutorado	Pós Doutorado
42847	Caroline Sulzbach Pletsch			FURB		
42295	Alcindo Cipriano Argolo Mendes				UFSC	
41814	Ivan Canan			UFRJ	USP	
39967	Edelcio Koitiro Nisiyama				Universidade Presbiteriana Machenzie	
39976	Ilse Maria Beuren				USP	
42393	Fellipe André Jacomossi	FURB				
41148	Marcelo Nassif de Magalhães			Universidade Grande Rio		
34303	Mara Jaqueline Santore Utzig			FURB		
37509	Ilse Maria Beuren				USP	
30602	Ilse Maria Beuren				USP	
32705	Ilse Maria Beuren				USP	
18836	Ilse Maria Beuren				USP	
13089	Ricardo Vinicius Dias Jordão					European PhD em Management Sciences - Accounting and Finance - pelo Center of Advanced Studies in Management and Economics – EU
10362	Raphael de Souza Sant'Anna Lopes			UERJ		
35494	Valter da Silva Faia			UEM		
7529	Sigismundo Bialoskorski Neto					Universidade de Missouri EUA e Universidade de Giessen - Alemanha
8003	Ricardo Vinicius Dias Jordão			UFMG		
7236	Edelcio Koitiro Nisiyama			Universidade Presbiteriana Machenzie	Universidade Presbiteriana Machenzie	
7537	Fábio Frezatti				USP	
1566	José Carlos Tiomatsu Oyadomari			Universidade Presbiteriana Machenzie	USP	
6271	José Carlos Tiomatsu Oyadomari				USP	
8154	Bruna Reis Arantes			UERJ		
8084	Raimundo Nonato Sousa da Silva	IBMEC - RJ			UFRJ	
17722	Anderson Braga de Aguiar				USP	
32977	Ivan Canan			UFRJ	USP	

4.1 ESCOLHA DOS ARTIGOS PARA AVALIAÇÃO BIBLIOMÉTRICA

Para a seleção dos artigos a serem avaliados conforme a proposta deste trabalho, foi utilizado o método Proknow - C, método este que tem como objetivo direcionar a busca de trabalhos acadêmicos, facilitando assim a avaliação dos periódicos necessários para o desenvolvimento de um trabalho de avaliação bibliométrica.

O método possibilita fazer à análise bibliométrica da bibliografia disponível nas bases de dados, apresentado-se boa ferramenta para seleção de artigos, principalmente para alunos que iniciam na pesquisa acadêmica (<https://deolhonopaper.wordpress.com/2014/11/30/metodo-proknow-c/>, acesso em 20/11/2016).

Dentre os 25 artigos acadêmicos de Sistema de Controle Gerencial, disponível na biblioteca eletrônica SPELL, segue abaixo os escolhidos que mais se aproximaram ao tema e, que assim, serão estudados no decorrer deste trabalho.

QUADRO 6 - Artigos acadêmicos selecionados para avaliação bibliométrica

Identificação SPEEL	Título	Ano de Publicação
32977	Sistema de controle gerencial : estudo de caso nas empresa Bunge e Amaggi	2008
18836	Impacto da integração do sistema de controle gerencial na eficácia da controladoria: um estudo nas empresas do setor elétrico da BM&FBovespa	2013
37509	A inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais: um estudo de caso.	2014
32705	Uso de sistemas de controle gerencial no processo decisório dos hospitais: uma comparação entre os gestores administrativos e os gestores do corpo clínico	2014
42295	Fatores associados ao desenho dos sistemas de controle gerencial	2016

De uma maneira geral, os artigos acadêmicos voltados ao tema de sistema de controle gerencial encontrados no SPELL, a grande maioria é voltados para assuntos de caso, não envolvendo a simples utilização desta ferramenta gerencial.

Mas dentre todos os 5 artigos selecionados para avaliação, somente o artigo com o título "Impacto da integração do sistema de controle gerencial na eficácia da controladoria: um estudo nas empresas do setor elétrico da BM&FBovespa" enquadra-se no tema proposto neste trabalho, que é a utilização do SCG como ferramenta dos departamentos de Controladoria nas organizações. Neste trabalho foi concluído que o alto nível de integração do SCG auxilia sim, a eficiências das atividades exercidas pelos departamentos de Controladoria estudados. O que os autores sugerem é que, por o estudo ser voltado somente por empresas do setor elétrico, regulamentadas pela ANEEL que, a pesquisa fosse direcionada para outros tipos de organizações afim de apurar se as mesmas tem a mesma percepção do que as empresas estudadas neste artigo.

Já o artigo denominado com o título "A interrelação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais: um estudo de caso", o intuito do mesmo é averiguar se os SCG se moldam as estratégias estipuladas pela organização. O mesmo confirma que o SCG pode sim, ser reformulado para adequar-se às novas necessidades que a empresa possa ter durante o exercício de suas atividades porém, os autores que também afirmam que as informações disponibilizadas pelo SCG não são os causadores de readequação no planejamento estratégico.

Os artigos "Uso de sistemas de controle gerencial no processo decisório dos hospitais: uma comparação entre os gestores administrativos e os gestores clínicos", " Fatores associados ao desenho dos sistemas de controle gerencial" e " Sistemas

de controle gerencial: estudo de caso nas empresas Bunge e Amaggi", todos eles são voltados a estudos de casos, o primeiro relacionado a à área de saúde, empresas de pequeno porte e empresas do ramo alimentício respectivamente. O que foi considerado para a realização dos estudos sobre estes artigos foi a forma como o SCG gerencial exerce suas funções em cada um destes temas pois, em todos os artigos o SCG é elaborado afim de realizar controle gerenciais da empresa porém, é moldado conforme as necessidades da organização mas sempre, respeitando as estratégias estipuladas pela auto gestão afim de que todos os demais envolvidos na empresa trabalhem para alcançar a meta ali estipulada, onde a execução e acompanhamento das estratégias das organizações é uma das principais funções de um sistema de controle gerencial eficaz.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Primeiramente no que se trata a pesquisa bibliométrica, nota-se o banco de dados de artigos acadêmicos sobre controle gerencial e sistemas de controle gerencial não possui diversa gama de estudos nestas áreas. Também observa-se que o estado do Paraná possui poucos estudos voltados a estas áreas de Controle Gerencial. Conclui-se com a avaliação que, a grande maioria das publicações acadêmicas encontradas no SPELL foram realizadas por Doutores das áreas contábil e administrativa.

No que se trata dos temas dos trabalhos abordados, foi encontrado somente um artigo voltado ao SCG para as controladorias. E os demais artigos foram escolhidos devido a estrutura de SCG apresentada, onde em todos os casos tem como principal diretriz do SCG as estratégias determinadas pela alta gestão no início do exercício, além de possuírem alguns pontos em comum.

Muitos departamentos de Controladoria passam por dificuldades para a obtenção de informações de demais setores uma vez que muitos apresentam receios, ou até mesmo uma certa resistência para a divulgação da informação. O Sistema de controle gerencial é uma excelente ferramenta que pode auxiliar o desempenho das Controladorias nas organizações para a obtenção destes dados que é de grande valia para o *controller* desenvolver suas atividade.

Portanto, o que se sugere para as próximas publicações acadêmicas, é maior gama de estudos voltados ao SCG para as Controladorias e, a realização de pesquisas bibliométricas voltados ao SCG. Que mais estudos como este sejam realizados por instituições de ensino localizadas no Paraná e, que as graduações e pós-graduações possam dar mais ênfase nestes dois métodos gerenciais tão eficazes para a "saúde" das empresas.

REFERÊNCIAS

ANTONY, Robert N; GOVINDARAJAN, Vijay . **Sistemas de Controles Gerencial** 12ª ed. McGraw-Hill Interamericana, 2008.

BEUREN, Ilse Maria *et al.* Impacto da integração do sistema de controle gerencial na eficácia da controladoria: um estudo nas empresas do setor elétrico da BM&FBovespa. **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa**, Campo Largo, v. 12, n. 3, set./dez. 2013. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/18836/impacto-da-integracao-do-sistema-de-controle-gerencial-na-eficacia-da-controladoria--um-estudo-nas-empresas-do-setor-eletrico-da-bm-fbovespa>>.

BEUREN, Ilse Maria *et al.* A inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais: um estudo de caso. **RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 13, n. 3, p. 919-954, set./dez. 2014. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/37509/a-inter-relacao-entre-os-sistemas-de-controle-gerencial-e-as-estrategias-organizacionais--um-estudo-de-caso>>.

BEUREN, Ilse Maria *et al.* Uso de sistemas de controle gerencial no processo decisório em hospitais: uma comparação entre os gestores administrativos e os gestores do corpo clínico. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 8, n. 20, p. 65-83, 2014. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/32705/uso-de-sistemas-de-controle-gerencial-no-processo-decisorio-em-hospitais--uma-comparacao-entre-os-gestores-administrativos-e-os-gestores-do-corpo-clinico>>.

CANAN, Ivan; FONSECA, Ana Carolina Pimentel Duarte. Sistemas de Controle Gerencial: estudo de caso nas empresas Bunge e Amaggi. **Revista Capital Científico do Setor de Ciências Sociais Aplicadas**, Guarapuava, v. 4, n. 1, jan./dez. 2006. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/32977/sistemas-de-controle-gerencial--estudo-de-caso-nas-empresas-bunge-e-amaggi>>. Acesso em: 30/11/2016.

CATELLI, Armando. **Controladoria - Uma abordagem da Gestão Econômica**. 2.ed., Editora Atlas, 2009.

CREPALDI, Silvio A. **Contabilidade Gerencial - Teoria e Prática**. 1.ed. São Paulo, Editora Atlas, 1998.

ESMERALDA, Maria; BALLESTERO, Alvarez. **Organização, Sistemas e Métodos**. 2.ed., São Paulo, Makron do Brasil, 1991.

HAIR, Joseph,F.; BABIN, Barry; MONEY; Artur. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. 2.ed., São Paulo, 2007.

LIMA, Manolita Correia. **Monografia - A Engenharia da Produção Acadêmica**. 2º ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2008.

MAIA, Francisco A.; BUSSONS, José. **Avaliação de Cargos e de Desempenho**. 2. ed. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos Editora S.A, 1978.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Mª. **Metodologia do Trabalho Científico**. 7.ed., Editora Atlas, 2007.

MENDES, Alcindo Cipriano Argolo. Fatores associados ao desenho dos sistemas de controle gerencial. **Enfoque Reflexão Contábil**, Maringá, v. 35, n. 2, p. 87-103, mai./ago. 2016.

MÉTODO PROKNOW - C: Disponível em: <https://deolhonopaper.wordpress.com/2014/11/30/metodo-proknow-c/>. Acesso em 21/11/2016.

OLIVEIRA, Luís M.; PEREZ Jr., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos S. Silva. **Controladoria Estratégica**. 6.ed., Editora Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade Gerencial - Um enfoque em sistema de informação**. 3.ed, São Paulo, Editora Atlas, 2000.

PEREZ, José H.; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de Gestão - Teoria e Prática**. .1 ed., Editora Atlas, 1995.

SÁ, Carlos Alexandre; MORAES, José Rabello. **O orçamento Estratégico - uma visão empresarial.** 1.ed., Editora Qualitymark, 2005.